

S. 398 / Nr. 71 Doppelbesteuerung (d)

BGE 64 I 398

71. Urteil vom 18. November 1938 i. S. Aktiengesellschaft Elektrizitätswerk Luzern-Engelberg gegen Nidwalden.

Seite: 398

Regeste:

Nach Art. 46 Abs. 2 BV darf ein Kanton bei der Steuereinschätzung eine in richtiger zivilrechtlicher Form begründete juristische Person ausserachtlassen und ihr Vermögen und Einkommen als einem andern Steuersubjekt zugehörig behandeln, wenn nachgewiesen ist, dass sie wirtschaftlich völlig von diesem abhängt und lediglich aus steuerlichen Gründen mit selbständiger Rechtspersönlichkeit ausgestattet worden ist.

Bei einer Aktiengesellschaft, die wirtschaftlich von einer andern Rechtspersönlichkeit abhängig ist, aber aus Rücksicht auf die sachlichen Gründe ihrer Entstehung oder Aufrechterhaltung als selbständiges Steuersubjekt behandelt werden muss, lässt Art. 46 Abs. 2 BV den kantonalen Steuerbehörden die Möglichkeit, die von der A.-G. mit der beherrschenden Person vorgenommenen Abrechnungen zu überprüfen und die verbuchten Ansätze zu berichtigen, wenn die gegenseitigen Leistungen der beiden aus steuerlichen Gründen unangemessen bewertet worden sind.

A. - Im Jahr 1903 gründeten die Stadt Luzern und Eugen Hess-Waser in Engelberg die Aktiengesellschaft Elektrizitätswerk Luzern-Engelberg (EWLE) mit dem Zweck, Wasserkräfte des Engelberger Gebietes für die Herstellung elektrischer Energie zu verwenden. Vom Aktienkapital der Gesellschaft übernahm die Stadt Luzern 90% als Stammaktien, während Hess-Waser, von dem die Gesellschaft Grundstücke und Wasserrechte erwarb, die verbleibenden 10% als Prioritätsaktienkapital erhielt. Hauptsächlich Strombezüger des EWLE war und ist heute noch die Stadt Luzern, bezw. das als kommunales Unternehmen ausgestaltete Elektrizitätswerk dieser Gemeinde (EWL), welchem auch die Betriebsführung für die Aktiengesellschaft übertragen wurde.

Seite: 399

Das EWLE hat seinen Sitz in Luzern und besitzt für die Besteuerung in Betracht kommende Betriebsanlagen ausser in diesem Kanton auch in Obwalden und Nidwalden (vgl. BGE 49 I S. 555 ff.).

B. - Als der Kanton Obwalden bei seiner Steuereinschätzung für 1921/24 den Ertrag der Elektrizitätswerk Luzern-Engelberg A.-G. ermitteln wollte, um davon die im dortigen Kanton steuerpflichtige Quote zu berechnen, begnügte er sich nicht damit, den von der Gesellschaft ausgewiesenen Gewinn in Rechnung zu stellen, sondern fügte zu diesem die Hälfte des Gewinnes hinzu, den das Elektrizitätswerk der Stadt Luzern erzielte. Eine von der Gesellschaft hiegegen eingereichte staatsrechtliche Beschwerde wies das Bundesgericht am 17. Dezember 1926 ab (Abweisung eines Revisionsgesuches der Rekurrentin am 9. Dezember 1927). Der Entscheid beruht auf der Überlegung, dass das EWLE tatsächlich einen Betrieb der Stadt Luzern darstelle und mit dem städtischen Elektrizitätswerk eine Einheit bilde. Die Form einer besondern Aktiengesellschaft sei nur gewählt worden, um damit eine für Luzern günstigere interkantonale Steuerauscheidung zu bewirken. Dem Kanton Obwalden könne daher nicht verwehrt werden, den Gesamtgewinn des EWLE und des EWL zu berechnen und davon die Quote zu besteuern, die ihm zukomme, wenn nach den massgebenden Faktoren beider Werke ausgeschieden werde. Da der Ertrag des EWL wirtschaftlich zum Teil als das Ergebnis einer indirekten Besteuerung der Luzerner Strombezüger erscheine, habe ihn Obwalden mit Recht nur zur Hälfte dem Gesamtgewinn der Werke zugezählt.

C. - Am 13. Juni 1936 wurde die Elektrizitätswerk Luzern-Engelberg A.-G. von der Steuerverwaltung des Kantons Nidwalden für die Periode 1935/36 mit Fr. 82695 Ertrag eingeschätzt. Die Begründung hiefür lautete: «Für 1935/36 gehen wir davon aus, dass das EWLE und das EWL wirtschaftlich und steuerrechtlich eine Einheit darstellen und dass daher dessen Gesamterwerb der

Seite: 400

Besteuerung durch die Kantone Luzern, Obwalden und Nidwalden unterliegt. Das Mittel der Prozentsätze des Buchwertes der baulichen Anlagen und der ausbezahlten Löhne beträgt nach unserer Berechnung für Luzern 57,45%, für Obwalden 28,45% und für Nidwalden 14,10%. Um den Steuerfall zu vereinfachen und eine einheitliche Lösung zu erzielen, beschränken wir uns für 1935/36 darauf Fr. 82695.- als steuerpflichtigen Erwerb anzusetzen.»

Einen Rekurs, den die Pflichtige hiegegen einreichte, wies der nidwaldnische Regierungsrat am 21.

September 1936 ab. Seine Erwägungen lassen sich wie folgt zusammenfassen: Dass die Rekurrentin und das EWL steuerrechtlich als Einheit behandelt werden dürften, ergebe sich aus dem bundesgerichtlichen Entscheid vom 17. Dezember 1926. Auch wenn etwa bei der Gründung des EWLE die Absicht der Steuerverschiebung nicht massgebend gewesen sein sollte, so lasse sich doch der Fortbestand der Aktiengesellschaft nicht anders erklären. Rechne man demnach zum buchmässig ausgewiesenen Gewinn des EWLE den Ertrag des EWL zur Hälfte hinzu (in der Meinung, dass es sich bei der andern Hälfte wirtschaftlich um indirekte Steuern der Luzerner Strombezügler handle) und verteile man den so berechneten Gesamtertrag auf die beteiligten Kantone nach dem Verhältnis, in dem die Anlagen und Löhne der beiden Werke auf diese Kantone entfielen, so ergebe sich für Nidwalden ein steuerbarer Ertragsanteil von mehr als Fr. 82695.-. Dabei werde nicht einmal berücksichtigt, dass die Rekurrentin zum Zwecke der Steuerumgehung übermässig hohe Abschreibungen vorgenommen habe.

Die Obergerichtskommission Nidwalden wies den hiegegen erhobenen Rekurs des EWLE am 23. Dezember 1936 ab.

D. - Mit der vorliegenden staatsrechtlichen Beschwerde beantragt die Elektrizitätswerk Luzern-Engelberg A.-G., die Entscheide der Obergerichtskommission vom 23. Dezember 1936, des Regierungsrates vom 21. September 1936

Seite: 401

und die Einschätzung der Steuerverwaltung vom 13. Juni 1936 seien wegen Verletzung von Art. 4 und 46 Abs. 2 BV aufzuheben. Die nidwaldnischen Behörden nähmen zu Unrecht an, dass für das EWLE die Form der Aktiengesellschaft aus steuerlichen Überlegungen gewählt worden sei. Die Gründung einer selbständigen Aktiengesellschaft sei schon deshalb nicht zu umgehen gewesen, weil Eugen Hess-Waser die ihm gehörenden Wasserrechte nur abtreten wollte, wenn er am Unternehmen beteiligt bleibe (Bericht und Antrag des Luzerner Stadtrates vom 5. Juli 1902 an die Einwohnergemeindeversammlung betreffend Bau eines Elektrizitätswerkes, S. 37; Protokoll der hierfür bestellten Kommission des Grossen Stadtrates vom 1. August 1902, Voten Dr. Bucher, Bolli und Schnyder; Verwaltungsbericht des Stadtrates von Luzern für 1921/22 S. 84). Auch in der Folge hätten sowohl Hess, als nachher seine Erben an der betreffenden Beteiligung festgehalten, weshalb die Aktiengesellschaft heute so wenig wie früher entbehrt werden könne (Briefwechsel zwischen dem EWLE und Eugen Hess-Waser vom 4./5. März 1925; Zuschrift der Erben Hess an das EWLE vom 10. Februar 1937). Zudem habe der Betrieb des EWLE in Form einer Aktiengesellschaft praktische Vorzüge gegenüber der Ausgestaltung als Gemeindewerk, indem sich die Verwaltung so rascher und einfacher durchführen lasse. Eine Vereinigung des EWLE mit dem EWL würde übrigens die Steuerlast der Stadt Luzern eher erleichtern als vermehren. Bestünden aber für die rechtliche Selbständigkeit des EWLE sachliche Gründe, so sei Nidwalden nicht befugt, die beiden Werke als eine Einheit zu behandeln.

E. - In der gemeinsamen Beschwerdeantwort des Regierungsrates und der Obergerichtskommission wird auf den bundesgerichtlichen Entscheid vom 17. Dezember 1936 verwiesen. Die Ausführungen der Beschwerde vermöchten dagegen nicht aufzukommen. Das EWLE sei trotz der Beteiligung des Hess-Waser mit 10% des Aktienkapitals in völliger Abhängigkeit von der Stadt Luzern.

Seite: 402

«Daher, sowie im Interesse der Gewinnverschleierung gegenüber Obwalden und Nidwalden wird auch der Strom von der Rekurrentin der Stadt Luzern zu denkbar billigem Preis abgegeben».

F. - Im bundesgerichtlichen Verfahren ist über die Geschäftsgrundsätze der Rekurrentin ein Gutachten von Regierungsrat Robert Grimm in Bern, dem ehemaligen Direktor der stadtbernischen industriellen Betriebe, eingeholt worden. Davon wird in den Erwägungen zu reden sein.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

Nach der neuern bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungspraxis könnte der Kanton Nidwalden die Rekurrentin nur dann für einen Anteil am Gewinn besteuern, den sie und das Elektrizitätswerk der Stadt Luzern zusammen erzielt haben, wenn das EWL wirtschaftlich völlig von ihr abhängen würde und lediglich aus steuerlichen Gründen mit selbständiger Rechtspersönlichkeit ausgestattet worden wäre (BGE 59 I S. 278 ff. Erw. 5-7). Das fällt hier von vornherein ausser Betracht, weil nicht die Rekurrentin das EWL beherrscht, sondern umgekehrt das letztere Werk, bezw. die Stadt Luzern das EWLE in Abhängigkeit hält. Die Folgerung aus den Ausführungen Nidwaldens über die wirtschaftliche Einheit beider Werke und über die mangelnde Ernstlichkeit der formellen Trennung müsste daher allenfalls dahingehen, dass die Stadt Luzern in Nidwalden für eine Quote des Gesamtertrages der Werke steuerpflichtig sei. Es kann dahingestellt bleiben, ob es prozessual zulässig wäre, die angefochtenen nidwaldnischen Entscheidungen nachträglich derart umzudeuten; denn dieses Vorgehen erweist sich auf jeden Fall materiell als ausgeschlossen. Nidwalden müsste zu dessen Rechtfertigung den Nachweis erbringen, dass die formelle Selbständigkeit der Rekurrentin nicht

anders als aus steuerlichen Gründen zu erklären sei. Die nidwaldnischen Behörden wollen neben der ursprünglichen Bildung der Aktiengesellschaft

Seite: 403

EWLE besonders auch deren heutigen Fortbestand in diesem Sinn als sachlich nicht gerechtfertigt hinstellen. In der einen wie in der andern Richtung wird indessen ihre Annahme durch die Akten widerlegt. Die Rekurrentin hat einwandfrei dargetan, dass die Form der Aktiengesellschaft 1903 gewählt wurde, weil nur so eine Verständigung mit dem damaligen Inhaber der für die Ausnutzung in Betracht kommenden Wasserrechte möglich war; ebenso dass auch heute noch die den Erben Hess zustehende Prioritätsaktienbeteiligung einer Liquidation der Gesellschaft im Wege steht. Dazu kommt, dass die Form der Aktiengesellschaft gegenüber dem rein kommunalen Betrieb den in der Beschwerde angeführten Vorzug rascherer und einfacherer Verwaltung aufweist, der möglicherweise allein schon die entsprechende Ausgestaltung der Rekurrentin als verständlich erscheinen liesse. Ob daneben in Verhandlungen des Luzerner Grossen Stadtrates für die Aufrechterhaltung der Aktiengesellschaft gelegentlich auch Gründe genannt wurden, die im Sinn einer Steuerverschiebungsabsicht gedeutet werden konnten, spielt demgegenüber keine entscheidende Rolle.

Darf somit Nidwalden nach Art. 46 Abs. 2 BV Steueransprüche nur gegen die Rekurrentin erheben und muss dabei diese als eine vom städtischen Elektrizitätswerk getrennte Unternehmung behandelt werden, so könnte Einkommen des letztern allein noch in der Weise zum Ertrag des EWLE gezählt werden, dass bei der nidwaldnischen Taxation die zwischen den beiden Werken vorgenommenen Verrechnungen zugunsten des EWLE berichtigt würden (BGE 59 I S. 286 ff. Erw. 9). Ein solches Vorgehen erschiene vor Art. 46 Abs. 2 BV insoweit als zulässig, als die Stadt Luzern ihre tatsächliche Herrschaft über das EWLE dazu verwendet haben sollte, um durch unangemessene Bewertung der gegenseitigen Leistungen der Werke den Ertrag des EWLE zum Nachteil des nidwaldnischen Steuerfiskus künstlich niedrig zu halten und das Einkommen des EWL zu erhöhen.

Seite: 404

Die beschwerdebeklagten Behörden scheinen der Stadt Luzern einen solchen Vorwurf machen zu wollen, indem sie auf die angeblich abnormal niedrigen Strompreise des EWLE für Lieferungen an das EWL verweisen. Wenn auch diese Behauptung von Anfang an nicht wahrscheinlich war, da das EWLE bei verhältnismässig grossem Eigenkapital seit 1927 6% Dividende zahlt und nach der Annahme der nidwaldnischen Regierung sogar zu hohe Abschreibungen vorgenommen hätte (vgl. BGE 59 I S. 288), so wollte doch das Bundesgericht hierüber durch eine Expertise Klarheit schaffen, zumal der 1926 durchgeführte Steuerprozess zwischen dem EWLE und dem Kanton Obwalden gewisse Anhaltspunkte für die Behauptung Nidwaldens enthalten mag. Der Experte hat sich mit einlässlicher Begründung bestimmt dahin ausgesprochen, dass die Strompreisberechnung des EWLE im Verhältnis zum EWL durchaus normal sei. Weiterhin hat er festgestellt, dass das EWLE auch nicht in anderer Weise, etwa durch übermässige Vergütung für die vom EWL besorgte Betriebsführung, den Ertrag zugunsten des letztern verschoben habe. Der Regierungsrat von Nidwalden hat zwar die Feststellungen des Experten beanstandet, doch nichts Schlüssiges dagegen vorgebracht und im besondern auch kein Obergutachten verlangt, weshalb ohne weiteres auf die Expertise abzustellen ist.

Demnach verstösst es gegen Art. 46 Abs. 2 BV, dass Nidwalden in die Ertragstaxation der Rekurrentin für 1935 und 1936 Einkommen des EWL einbezogen hat. Der Kanton wird diese Einschätzung neu vorzunehmen und dabei die Einnahmen und Ausgaben der Rekurrentin, die durch Abmachungen zwischen ihr und dem EWL bestimmt werden, in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen haben.

Die Frage der Abschreibungen, die der Regierungsrat beiläufig aufgeworfen hat, bleibt von den Ausführungen über mögliche Gewinnverschiebungen zwischen EWLE und EWL unberührt; denn durch allfällige zu hohe

Seite: 405

Abschreibungen auf den Gesellschaftsaktiven hätte das EWLE zwar seinen Ertrag geschmälert, nicht aber denjenigen des EWL vergrössert. Das Bundesgericht braucht heute auf die hierauf sich beziehenden Bemerkungen des Regierungsrates nicht einzugehen, da aus ihnen bisher keine Folgerungen für die Taxation des EWLE gezogen worden sind.

Für die Berechnung des in Nidwalden steuerpflichtigen Anteils am Ertrag der Rekurrentin ist auf das Verhältnis der Kapitalwerte der in den einzelnen Kantonen gelegenen produktiven Anlagen und beschäftigten Arbeitskräfte (sog. Produktionsfaktoren) abzustellen (vgl. den erwähnten BGE vom 17. Dezember 1926 i. S. der heutigen Rekurrentin gegen Obwalden, S. 26, mit Hinweisen auf frühere nicht veröffentlichte Entscheide; ferner die seitherigen nicht veröffentlichten BGE vom 15. Juli 1932

i. S. Centralschweizerische Kraftwerke A.-G. S. 15 ff., vom 15. Mai 1936 i. S. Elektrizitätswerk Olten-Aarburg A.-G. S. 10 ff., und vom 10. Juni 1938 i. S. Aare-Tessin A.-G.)...

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Ertragstaxation der Rekurrentin für 1935 und 1936 aufgehoben